
I. Methodologische Grundlagen

Literatur

Kommentare und Monografien:

Gassner/Lang, Steuerrecht – Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht (2000); *Haller*, Die Steuern: Grundlinien eines rationalen Systems öffentlicher Abgaben (1981); *Hübner/Hübner*, Abenteuer Steuerberatung (2002); *Kanduth-Kristen*, Rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung (2007); *Lang*, Die einfache und gerechte Einkommensteuer (1987); *Neumark*, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik (1970); *Rawls*, Eine Theorie der Gerechtigkeit (1979); *Schneider*, Steuerlast und Steuerwirkung – Einführung in die steuerliche Betriebswirtschaftslehre (2002); *Schneider*, Betriebswirtschaftslehre als Einzelwirtschaftstheorie der Institutionen (2011); *Schreiber/Kahle/Ruf*, Besteuerung der Unternehmen – Eine Einführung in Steuerrecht und Steuerwirkung⁵ (2021); *Urnik*, Die Neukonzeption der österreichischen Erbschaftssteuer – Ein Vorschlag für den Gesetzgeber (2002); *Wittmann*, Das Markteinkommen – einfachgesetzlicher Strukturbegriff und verfassungsdirigierter Anknüpfungsgegenstand der Einkommensteuer? (1992).

Zeitschriftenartikel und Beiträge in Sammelwerken:

Littmann, Ein Valet dem Leistungsfähigkeitsprinzip, in *Haller* (Hrsg), Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus (1970) 113; *Marettke/Gintrowski*, Zum Geltungsbereich von Entscheidungsmodellen für die betriebliche Steuerbilanzpolitik, *StuW* 1973, 141; *Schneider*, Besteuerung steuerlicher Leistungsfähigkeit und Vermögensbesteuerung, *FinArch* 1979, 27; *Schneider*, Bilanzrechtsprechung und wirtschaftliche Betrachtungsweise, *BB* 1980, 1225; *Schneider*, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre als Steuerplanungslehre oder als ökonomische Analyse des Steuerrechts? in *Fischer* (Hrsg), Unternehmung und Steuer (1983) 21; *Wöhe*, Die Aufgaben der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre und das Postulat der Wertfreiheit, in *Fischer* (Hrsg), Unternehmung und Steuer (1983) 5; *Kirchhof*, Steuergleichheit, *StuW* 1984, 298; *Schneeweiß*, Elemente einer Theorie betriebswirtschaftlicher Modellbildung, *ZfBF* 1984, 480; *Walden*, Zur Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre als einer angewandten Wissenschaftsdisziplin, *Der Betrieb* 1984, 413; *Schanz*, Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze, *FinArch* 1986, 25; *Brandis*, Einkommen als Rechtsbegriff, *StuW* 1987, 289; *Wacker*, Auswirkungen der steuerlichen Änderungsgeschwindigkeit auf die Unternehmensentscheidungen, *WiSt* 1987, 287; *Birk*, Gleichheit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, *StuW* 1989, 213; *Stoll*, Das Sachgesetzlichkeitsprinzip als Ausformung des Gleichheitsgrundsatzes, *ÖStZ* 1989, 188; *Kruse*, Über die Gleichmäßigkeit der Besteuerung, *StuW* 1990, 322; *Schneider*, Die Messung der Unternehmenssteuerbelastung: Methoden und Ergebnisse, *BB* 1990, 534; *Elschen*, Entscheidungsneutralität, Allokationseffizienz und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit – Gibt es ein gemeinsames Fundament der Steuerwissenschaften? *StuW* 1991, 99; *Mann*, Steuerökonomische Modelle in der Steuerberatung, in *Herzig* (Hrsg), Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Steuerberatung (1991) 55; *Rose*, Plädoyer für ein konsumbasiertes Steuersystem, in *Rose* (Hrsg), Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems (1991) 7; *Dziadkowski*, Das Ende der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, *BB* 1995, 278; *Kußmaul*, Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre als steuerliche Betriebswirtschaftslehre? *StuW* 1995, 3; *Rose*, Ein Grundgerüst planungsrelevanter Steuerrechtsrisiken, in *Elschen/Siegel/Wagner* (Hrsg), Unternehmenstheorie und Besteuerung (1995) 479; *Kirchhoff*, Die Steuerrechtsordnung als Wertordnung, *StuW* 1996, 3; *Kußmaul*, Berücksichtigung der Unsicherheit bei Investitionsentscheidungen – Teil I und II, *Der Steuerberater* 1996, 63 und 104; *Schiffers*, Teilsysteme einer zukunftsgerichteten Steuerberatung – Steuerplanung, Steuerberatung, steuerliches Informationssystem und Steuercontrolling, *StuW* 1997, 42; *Kofler*, Überlegungen zum gegenwärtigen Abgabensystem und zu den Steuerarten, in *Heidinger/Bruckner* (Hrsg), Steuern in Österreich (1998) 243; *Ruppe*, Steuergleichheit als Grenze der Steuervereinfachung, in *Fischer* (Hrsg), Steuervereinfachung (1998) 29; *Spengel*, Wettbewerbswirkungen der Körperschaftsteuer in Europa – Analyse und Reformvorschläge, *DBW* 1998, 348; *Heinhold*, Zur Entscheidungsneutralität konsumorientierter Steuersysteme, in *Altenburger/Janschek/Müller* (Hrsg), Fortschritte im Rechnungswesen (1999) 73; *Jachmann*, Gleichmäßige Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und Umverteilung, *DBW* 1999, 553; *Oechsle*, Das System des Steuerrechts – Die rechtswissenschaftliche Steuerlehre von Hermann-Wilfried Bayer – Zugleich einige Anmerkungen zum Verhältnis von rechtswissenschaftlicher und finanzwissenschaftlicher Steuerlehre, *StuW* 1999, 120; *Beiser*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip – Irrweg oder Richtschnur? *ÖStZ* 2000, 413; *Elicker*, Kritik der direkt progressiven Einkommensbesteuerung, *StuW* 2000, 3; *Schneider*, Mängel in der ökonomischen Begründung einer Steuerfreiheit für Kapitaleinkünfte, *StuW* 2000,

421; *Wala/Riener-Micheler*, Das österreichische Bilanzsteuerrecht im Lichte betriebswirtschaftlicher Neutralitätspostulate, Teil 1 und Teil 2, ÖStZ 2000, 102 und 142; *Elicker*, Die Ungerechtigkeit der direkten Steuerprogression, ÖStZ 2001, 166; *Lang*, Konkretisierungen und Restriktionen des Leistungsfähigkeitsprinzips, in *Drenseck/Seer* (Hrsg), FS für Kruse zum 70. Geburtstag (2001) 313; *Hahn*, Der Einfluss des Thomas von Aquin auf die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, StuW 2004, 167; *Jacobs*, Stand und Entwicklungstendenzen der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, StuW 2004, 251; *König*, Theoriegestützte betriebswirtschaftliche Steuerwirkungs- und Steuerplanungslehre, StuW 2004, 260; *Schneider*, Folgt die Tugend gewinnsteuerlicher Bemessungsgrundlagen den Zahlungsströmen? StuW 2004, 293; *Wagner*, Gegenstand und Methoden betriebswirtschaftlicher Steuerforschung, StuW 2004, 237; *Beiser*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Licht des Gemeinschaftsrechtes – „Rechtssicherheit ist Prinzipien- oder Regelsicherheit“, StuW 2005, 295; *Eberhartinger*, Wirkung der Steuerreform auf die Finanzierung der Personen- und Kapitalgesellschaft, RWZ 2005, 151; *Rautenberg*, Betriebswirtschaftliche Analysen als Beitrag zur Steuerrechtsinterpretation und -gestaltung, in *Siegel* (Hrsg), Steuertheorie, Steuerpolitik und Steuerpraxis: Festschrift für Peter Bareis zum 65. Geburtstag (2005) 211; *Schaumburg/Schaumburg*, Steuerliche Leistungsfähigkeit und europäische Grundfreiheiten im Internationalen Steuerrecht, StuW 2005, 306; *Schön*, Die zivilrechtlichen Voraussetzungen steuerlicher Leistungsfähigkeit, StuW 2005, 247; *Schneeloch*, Gedanken zum Stand und zum Selbstverständnis der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, in *Siegel* (Hrsg), Steuertheorie, Steuerpolitik und Steuerpraxis: Festschrift für Peter Bareis zum 65. Geburtstag (2005) 251; *Schneider*, Vertikale Gerechtigkeit wider Rechtsformneutralität und Lebensinkommensbesteuerung, in *Siegel* (Hrsg), Steuertheorie, Steuerpolitik und Steuerpraxis: Festschrift für Peter Bareis zum 65. Geburtstag (2005) 275; *Wagner*, Steuervereinfachung und Entscheidungsneutralität – konkurrierende oder komplementäre Leitbilder für Steuerreformen? StuW 2005, 93; *Lang*, Die gleichheitsrechtliche Verwirklichung der Steuerrechtsordnung, StuW 2006, 22; *Schmiel*, Rechtsformneutralität als Leitlinie für eine Neukonzeption der Unternehmensbesteuerung? BFuP 2006, 246; *Schreiber/Spengel*, Allgemeine Unternehmenssteuer und Duale Einkommensteuer, BFuP 2006, 275; *Wernld*, Wie leistungsfähig ist das Leistungsfähigkeitsprinzip im Steuerrecht? in *Akyürek et al* (Hrsg), Staat und Recht in europäischer Perspektive, FS Schäffer (2006) 945; *Fülbier/Weller*, Normative Rechnungslegungsforschung im Abseits? Einige wissenschaftstheoretische Anmerkungen, Journal for General Philosophy of Science 2008, 351; *Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth*, Forschungsergebnisse in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre – eine Bestandsaufnahme, ZfB 2008, 61; *Tumpel*, Gleichmäßige Besteuerung von Kapitalvermögen, SWK 2008, T 89; *Kühbacher*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip auf nationaler und gemeinschaftsrechtlicher Ebene, RdW 2009, 150; *Schmiel*, Forschungsziele der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre in der Kritik, ZfB 2009, 1193; *Urnik*, Die Änderung des Einkommensteuertarifs ab 1. 1. 2009 (StRefG 2009), taxlex 2009, 81; *Braunagel*, Betriebswirtschaftliche Vorgaben, in *Lüdicke/Kempff/Brink* (Hrsg), Verluste im Steuerrecht (2010) 51; *Eberhartinger/Pummerer/Göritzer*, Cross-border Intra-group Hybrid Finance and International Taxation, Discussion Papers SFB International Tax Coordination 2010, 33; *Laudacher*, Methodenlehre und Rechtsfindung im Steuerrecht, UFSjournal 2010, 5; *Ewert/Niemann*, Haftungsbeschränkungen, Verlustverrechnungsbeschränkungen und die Bereitschaft zur Risikoübernahme, zfbf Sonderheft 63/2011, 94; *Aigner/Kofler/Kofler/Schellmann/Tumpel*, Gegenwärtige Ausgestaltung und Reformoptionen der Familienbesteuerung in Österreich, SPRW 2012 Steu A, 1; *Amberger/Petutschnig*, Ökonomische und ertragsteuerliche Wirkungen der Firmenwertabschreibung in der Unternehmensgruppe, ÖStZ 2013, 569; *Beiser*, Wiederkehrende Bezüge im Licht des Leistungsfähigkeitsprinzips, ÖStZ 2013, 173; *Lachmayer*, Leistungsfähigkeitsprinzip – Ist dem Staat jedes Kind gleich viel wert? SWK 2013, 1449; *Hemmerich/Kiesewetter*, Entscheidungsneutrale, gleichmäßige und rechtssichere Einkommensbesteuerung unter Unsicherheit, zfbf 2014, 98; *Herzog*, Vorschlag zur Steuerreform 2015 – Jahresübergreifende Progressionsglättung, SWK 2014, 1516; *Molterer*, Sinn und Unsinn der Pendlerförderung im Lichte des Leistungsfähigkeitsprinzips, ÖStZ 2014, 478; *Pedit/Urnik*, Steuerliche Lenkung zur Familienförderung durch Arbeitgeber – Empirische Evidenz zur Inanspruchnahme von § 3 Abs 1 Z 13 lit b EStG und Vorschläge de lege ferenda, ÖStZ 2015, 594; *Varro*, Sachbezug für Elektrofahrzeuge: Vorrang der Ökologie vor dem Leistungsfähigkeitsprinzip, taxlex 2015, 251; *Eberhartinger/Fellner-Röhling*, Why don't they minimize their tax? An experimental approach to complexity and uncertainty, DBW 2016, 169; *Eckhoff*, Steuergerechtigkeit als verfassungsrechtliches und als steuerpolitisches Argument, StuW 2016, 207; *Desens*, Die Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips als Maßstab der Steuernormen in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, StuW 2016, 240; *Jahndorf*, Folgerichtigkeit im Steuerrecht als Verfassungsgebot, StuW 2016, 256; *Fuest*, Taugt Neutralität als Leitlinie der Steuerpolitik? in *Kahle/Overesch/Ruf/Spengel* (Hrsg), Kernfragen der Unternehmensbesteuerung (2017) 29; *Wagner*, Was ist eigentlich aus der Entscheidungsneutralität der Besteuerung geworden? in *Kahle/Overesch/Ruf/Spengel* (Hrsg), Kernfragen der Unternehmensbesteuerung (2017) 11; *Schanz*, Steuerrechtsprechung und Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, in *Drüen/Hey/Mellinghoff* (Hrsg), 100 Jahre Steuerrechtspre-

chung in Deutschland 1918–2018, Festschrift für den Bundesfinanzhof I (2018) 679; Förster, 100 Jahre deutschsprachige Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, *StuW* 2019, 317; Valta/Gerbracht, Perspektiven eines Europäischen Leistungsfähigkeitsprinzips am Beispiel der Zinsschranke, *StuW* 2019, 118; Bräumann/Kofler/Tumpel, Zur Verfassungswidrigkeit des Abzugsverbots für beendigungskausale Abfertigungszahlungen aus Sozialplänen, *StAW* 2020, 93; Eberhartinger/Winkler, Gewinnermittlung im Lichte alternativer steuerlicher Bemessungsgrundlagen, *RWZ* 2020, 237; Kilincsoy, Möglichkeiten und Grenzen der Anwendung des Entscheidungsneutralitätskonzepts im Steuerrecht, *BB* 2020, 2711; Meyering/Müller-Thomczik, 100 Jahre Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, *StuW* 2020, 263; Niemann/Schreiber, Herausforderungen und Entwicklungsperspektiven des Steuersystems, *ZbF* 2020, 1; Urnik/Kandler, Eine Dekade (fast) ohne Zinsen – der steuerliche Diskontierungszinssatz von Personalkapitalrückstellungen auf dem Prüfstand, *SWK* 2020, 778; Kempny, Gedanken zum „Leistungsfähigkeitsprinzip“ – Rekonstruktion eines Schlüsselbegriffs als Beitrag zur Rationalisierung des Diskurses über Steuergerechtigkeit, *StuW* 2021, 85; Renelt, Der Verlustrücktrag – Ein dauerhaftes Instrument auch für die Zukunft! *ÖStZ* 2021, 350; Anderwald, Vollzugsüberlegungen als Rechtfertigung für die Vereinfachung des Steuerrechts, *StAW* 2022, 77; Ehrke-Rabel/Anderwald, Rechtfertigung von Abgaben Teil 1 und 2, *ÖStZ* 2022, 329 und 515; Fellinger/Fritz-Schmied/Urnik, Die Berücksichtigung subjektiver Leistungsfähigkeit in einem öko-sozialen Einkommensteuerrecht am Beispiel der Sonderausgaben gem § 18 EStG, in *Urnik/Fritz-Schmied* (Hrsg), *Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2022* (2022) 49; Kempny, Zur Diskussion über die Rechtfertigung von Abgaben, *ÖStZ* 2022, 492; Steinhauser/Müller-Thomczik, Die Verlustberücksichtigung bei Kapitaleinkünften in Deutschland als Vorbild für Österreich? Eine vergleichende und normative Analyse mit Implikationen für Reformdiskussionen, *StAW* 2022, 169; Wagner, Neue Herausforderungen für eine Steuerlehre als betriebswirtschaftliche Disziplin, *StuW* 2022, 336; Anderwald, Der steuerverfassungsrechtliche Rahmen der Nettovermögensteuer in Österreich, *StuW* 2023, 158.

Gliederung	Seite
1. Vorbemerkungen	4
2. Grundfragen einer „Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre“	4
2.1. Wessen Probleme sollen erforscht werden?	5
2.2. Welche Probleme sollen erforscht werden?	6
2.3. An wen richten sich die Erkenntnisse der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre?	7
3. Abgrenzung der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre	7
3.1. Stellung innerhalb der Betriebswirtschaft	7
3.2. Abgrenzung zu den Nachbardisziplinen	8
4. Teilbereiche und Methoden der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre	10
4.1. Darstellung steuerrechtlicher Normen	12
4.2. Betriebswirtschaftliche Steuerwirkungslehre	13
4.2.1. Modelle in der Steuerwirkungslehre	14
4.2.2. Qualitätstest der eingesetzten Modelle	17
4.2.2.1. Vergangenheitsorientierte Tests	17
4.2.2.2. Zwischenergebnis – Zukunftsorientierung	18
4.2.3. Modellvarianten in der Steuerwirkungslehre	19
4.2.4. Aufbau der Modellumgebung – Komplexitätsgrad der Modellierung	21
4.2.4.1. Sicherheit als Grundannahme	21
4.2.4.2. Aufgabe der Annahme der Sicherheit	22
4.3. Betriebswirtschaftliche Steuerplanungslehre	25
4.4. Normative Betriebswirtschaftliche Steuerlehre	27
4.4.1. Entscheidungsneutralität	28
4.4.2. Steuerlastzuteilung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit: Leistungsfähigkeitsprinzip	31

1. Vorbemerkungen

Erich Pummerer

Die Frage der Methodologie einer Wissenschaftsdisziplin ist die Frage nach der Art, wie Erkenntnisse erarbeitet werden. Die Auswahl einer Methode zur Gewinnung von Erkenntnissen erfordert ein Werturteil. Eine objektiv überprüfbare Antwort auf die Frage nach der geeigneten Methode kann nicht gegeben werden.

Die folgenden Überlegungen sind daher zwangsweise subjektiv und erheben nicht den Anspruch, einen vollständigen Überblick über die Methoden der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre zu geben. Es werden die aus unserer Sicht wesentlichen Fragen behandelt.

Die Methodendiskussion hat den Zweck, die Ergebnisse einer Wissenschaft für den Adressaten einschätzbar zu machen. Die Bekanntgabe der eingesetzten Methoden ist damit die Grundlage einer intersubjektiv nachvollziehbaren Forschung.

Zweck der von uns angestellten methodologischen Überlegungen ist nicht, einen historischen Überblick über die Entwicklung der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre zu geben – diese Aufgabe erfüllen umfassende Lehrbücher zur Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre –, sondern den aktuellen Stand der Forschung und Lehre darzulegen.

Die Eigenständigkeit der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre im Bereich der Wissenschaftsdisziplinen soll auch dadurch unterstrichen werden, dass der Begriff der „Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre“ als Name gesehen und damit großgeschrieben wird.

2. Grundfragen einer „Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre“

Erich Pummerer

Zweck der Wissenschaft allgemein und damit auch der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre im Speziellen ist das Schaffen von Problemlösungspotenzial. Eine entscheidungsorientierte Wissenschaft beschäftigt sich mit Problemen, die in der Realität einer Lösung bedürfen. Die Frage, wie ein geeignetes Problemlösungspotenzial entwickelt werden kann, ist eine Frage der Methode. Zur Entscheidung der Methodenfrage muss vorweg geklärt werden, welchen Problemen sich die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre widmen soll.

Dazu ist die Beantwortung von zwei wesentlichen Vorfragen erforderlich:

- Wessen Probleme sollen untersucht werden?
- Welche Probleme des festgelegten Personenkreises sollen untersucht werden? Der ausgewählte Personenkreis ist vom Adressatenkreis zu unterscheiden. Obwohl sich der untersuchte Personenkreis auf unternehmerisch tätige Subjekte beschränkt, richten sich die Untersuchungsergebnisse an einen wesentlich breiteren Adressatenkreis. So ist Adressat der Ergebnisse der Steuerwirkungslehre in vielen Fällen auch der Steuergesetzgeber.

Mögliche Antworten auf diese grundlegenden Fragen werden im Folgenden diskutiert.

2.1. Wessen Probleme sollen erforscht werden?

Im ersten Schritt ist zu entscheiden, wessen Probleme der Forschung zugrunde gelegt werden sollen. Diese Grundsatzfrage kann nur durch eine Wertentscheidung beantwortet werden. Um den Erkenntnisgegenstand der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre nicht zu stark einzuengen, ist es uE angebracht, diese Frage nicht sehr einschränkend zu beantworten.

Aus der Bezeichnung der Wissenschaftsdisziplin als „Betriebswirtschaftliche Steuerlehre“ ist aus dem ersten Teil des Namens abzuleiten, dass Problemstellungen von Betrieben behandelt werden sollen. Eine andere mögliche Interpretation des Namens wäre, dass eine Steuerlehre in betriebswirtschaftlicher Form gemeint ist (*Kußmaul*, StuW 1995, 11).

Für die weitere Analyse wird die erste Interpretationsmöglichkeit verwendet. Es ist dann weiter zu fragen, was aus der Sicht einer Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre unter einem Betrieb verstanden werden soll. Zur Klärung dieser Frage werden Meinungen aus der betriebswirtschaftlichen Literatur und zur Berücksichtigung rechtlicher Aspekte die Rechtsprechung des VwGH herangezogen.

Schneider schlägt vor, im Rahmen der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre auf Sozialgebilde abzustellen, soweit in diesen bzw zwischen diesen Sozialgebilden Austauschverhältnisse (Preise) bestimmt bzw angewendet werden. Beruhen die Beziehungen in einer Wirtschaftseinheit nicht auf Tauschbeziehungen, geht *Schneider* von einem Haushalt aus (*Schneider*, Betriebswirtschaftslehre als Einzelwirtschaftstheorie der Institutionen 49). Eine Wirtschaftseinheit, deren Innenbeziehungen auf Tauschverhältnissen beruhen, nennt *Schneider* einen Betrieb. Wird nur das Handeln einer Wirtschaftseinheit auf einem Markt betrachtet, liegt ein Unternehmen vor. Von dieser Definition sind damit auch Arbeitnehmer erfasst, die ihre Arbeitskraft im Austausch mit einer Gegenleistung (Lohn/Gehalt) anbieten.

Die Rechtsprechung des österreichischen VwGH geht dann von einem (Teil-)Betrieb aus, wenn ein in seinen wesentlichen Betriebsgrundlagen vollständiger Organismus des Wirtschaftslebens betrachtet wird (vgl VwGH 21. 12. 1993, 89/14/0268). Dieser Betriebsbegriff wird durch den VwGH in seiner Judikatur zur Betriebs- oder Teilbetriebseigenschaft von zusammengefassten Wirtschaftsgütern vertreten und von der Finanzverwaltung übernommen (EStR 2000 Rz 5507). Diese Definition umfasst auch einzelne Subjekte, die durch Anwendung von Austauschverhältnissen (Preisen) mit anderen Subjekten (Organismen iSd VwGH) in Verbindung treten. Auch ein Einzelunternehmer wird in diesem Zusammenhang als Betrieb gesehen.

Eine andere Möglichkeit der Definition eines Betriebes wäre, sämtliche Tätigkeiten zusammenzufassen, die steuerlich zu betrieblichen Einkünften führen. Wesentliches Kennzeichen für betriebliche Einkünfte ist die Übernahme von Unternehmerwagnis. Aus betriebswirtschaftlicher Sicht sind aber auch die anderen Einkunftsarten risikobehaftet und werden daher durch den weiten Betriebsbegriff erfasst. Das Erkenntnisobjekt „Betrieb“ deckt sich also nicht mit jenen Betätigungen, die zu betrieblichen Einkünften führen.

Eine weite Definition des Erfahrungsobjekts der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre schränkt den Forschungsbereich noch wenig ein. Eine Abgrenzung der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre zu anderen Forschungsrichtungen – vor allem der Steuerrechtswissenschaft und der Finanzwissenschaft –, die sich mit dem Phänomen der Steuern beschäftigen, kann aufgrund dieser Definition noch nicht vorgenommen werden. Diese ergibt sich in der Regel aus der Auswahl der diskutierten Probleme und dem Blickwinkel, aus dem die Problemlösung erfolgt.

2.2. Welche Probleme sollen erforscht werden?

Nachdem festgelegt ist, wessen Probleme durch die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre untersucht werden sollen, muss entschieden werden, welche Probleme des Adressatenkreises untersucht werden sollen.

Wie aus dem zweiten Teil des Namens der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre abzuleiten ist, will sie sich mit Problemen beschäftigen, die durch das Phänomen „Steuern“ verursacht werden. Die Zunahme der Bedeutung der Besteuerung im Zeitablauf hat zur Entstehung der eigenen Wissenschaftsdisziplin „Betriebswirtschaftliche Steuerlehre“ wesentlich beigetragen. Ihr Geburtstag wird vielfach mit dem Erscheinen des Aufsatzes von *Findeisen* „Der Steueranwalt“ am 10. 11. 1919 angenommen.

Zunächst kann man zur Definition des Begriffs „Steuern“ die Finanzwissenschaft heranziehen, die im Bereich der Steuerwissenschaften die älteste Wissenschaft darstellt (*Tipke*, Die Steuerrechtsordnung 18). Die finanzwissenschaftliche Definition kann auf ihre Brauchbarkeit für Zwecke einer modernen Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre untersucht werden.

Die Finanzwissenschaft erfasst unter „Steuern“ die zwangsweise Einhebung von Geldleistungen, denen keine direkt zurechenbare Gegenleistung gegenübersteht (*Homburg*, Allgemeine Steuerlehre 1).

Als Oberbegriff für Steuern und die ebenfalls zwangsweise eingehobenen Beiträge und Gebühren hat sich in der Finanzwissenschaft der Begriff der „Abgaben“ etabliert. Dieser Begriff wird auch vom Steuergesetzgeber verwendet. Die formalrechtlichen Grundlagen zur Abgabenerhebung sind in der Bundesabgabenordnung kodifiziert. Sie gelten nicht nur für die Erhebung von Steuern im engeren Sinn (§ 1 BAO).

Eine Beschränkung der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre auf das Phänomen „Steuern“ im finanzwissenschaftlichen Sinn würde damit eine Vielzahl von Problemen, die im betrieblichen Bereich durch zwangsweise auferlegte Geldleistungen verursacht werden (und damit gelöst werden müssen), nicht erfassen.

Vor dem Hintergrund der derzeitigen Finanzierung des Sozialstaats stellt sich die Frage, ob die vom Gesetzgeber als Gebühren bzw Beiträge bezeichneten Zwangsleistungen nicht auch Untersuchungsgegenstand der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre darstellen sollen. Da der Zusammenhang zwischen der gezahlten Versicherungsprämie und der zu erwartenden Versicherungsleistung im Umlagesystem nur bedingt herstellbar ist, stellt sich die Frage, ob nicht auch diese Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung in den Fokus des Forschungsinteresses der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre rücken sollten. Der Vorschlag von *Schneider*, das „Steuerrecht“ als Erfahrungstatbestand der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre zu definieren, schränkt den möglichen Forschungsbereich vor diesem Hintergrund zu sehr ein (*Schneider* in *Fischer*, Unternehmung und Steuer 27). Auch Verwaltungsstrafen weisen bspw in einigen Wirtschaftsbereichen den Charakter einer Steuer auf. Dies wird dadurch unterstrichen, dass sie aufgrund höchstgerichtlicher Rechtsprechung (in Einzelfällen) als unvermeidlich angesehen werden und damit die Strafe der Sphäre der Einkommenserzielung zugerechnet wird.

Im Zentrum einer anwendungsorientierten Betriebswirtschaftslehre und damit der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre stehen zusammengefasst idR unternehmerische Entscheidungen (*Jacobs*, *StuW* 2004, 251). Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre will demgemäß den Einfluss von zwangsweise auferlegten Leistungen auf betriebliche Handlungsmöglichkeiten untersuchen.

Trotz der Internationalisierung der Wirtschaft ist die Unternehmensbesteuerung hauptsächlich national geregelt. Auch innerhalb der Europäischen Union bestehen gänzlich unterschiedliche Abgaben- bzw. Steuersysteme. Damit sind auch die Probleme im Zusammenhang mit der Besteuerung, mit denen Unternehmer konfrontiert sind, länderspezifisch. Als Problem der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre im deutschsprachigen Raum zeigt sich in letzter Zeit, dass aufgrund der Berufungspolitik von Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultäten Berufungen hauptsächlich auf Basis von Veröffentlichungen in internationalen Fachzeitschriften erfolgen (*Schneeloch in Siegel, Steuertheorie, Steuerpolitik und Steuerpraxis* 256). Als international gelten dabei insbesondere nicht österreichische Fachzeitschriften. Damit erhöhen sich die Chancen für eine Berufung, wenn sich deutschsprachige Forscher bspw. mit Wirkungen des amerikanischen statt des jeweiligen nationalen Steuerrechts befassen. Internationale Fachzeitschriften verlangen wegen ihres Leserkreises die Beschäftigung mit entsprechenden Themen. Das sind aber idR nicht die Probleme der (österreichischen) Steuerpflichtigen. Ein angewandtes Wissenschaftsfach „Betriebswirtschaftliche Steuerlehre“ ist aber bedeutungslos, wenn kein Problemlösungspotenzial für konkrete betriebliche Probleme geschaffen wird, das auch von der Praxis als relevantes Problemlösungspotenzial wahrgenommen werden kann. Insofern gilt es, für die österreichische Betriebswirtschaftliche Steuerlehre einen Mittelweg zu finden, bei dem sowohl die spezifischen Probleme, die durch Besonderheiten des österreichischen Steuerrechts verursacht werden, als auch Fragen von grundsätzlicher Bedeutung im Mittelpunkt des Forschungsinteresses stehen.

2.3. An wen richten sich die Erkenntnisse der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre?

Die Adressaten der Erkenntnisse der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre können in zwei Gruppen eingeteilt werden.

Die erste Gruppe sind Entscheidungsträger, die mit der Lösung steuerlicher Probleme beauftragt sind. Das können unternehmensinterne Entscheidungsträger oder externe Berater (Steuerberater) sein. Die Ergebnisse des Forschungsprozesses sind die Grundlage für eine wissenschaftlich fundierte Entscheidungsfindung bzw. Beratung.

Die zweite Gruppe sind Personen, die vor der Aufgabe stehen, das Verhalten von Steuerpflichtigen zu prognostizieren. Wollen politische Entscheidungsträger bspw. durch steuerliche Maßnahmen die Eigenkapitalausstattung von Unternehmen ändern, müssen sie wissen, welche steuerlichen Rahmenbedingungen die unternehmerischen Entscheidungsträger zu den gewünschten Entscheidungen veranlassen (können).

3. Abgrenzung der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre

Erich Pummerer

3.1. Stellung innerhalb der Betriebswirtschaft

Die Wissenschaftsdisziplin der Betriebswirtschaftslehre kann nach vielen Gliederungsaspekten unterteilt werden. Historisch hat sich vor allem eine institutionale Gliederung der Betriebswirtschaftslehre herausgebildet. Die speziellen Betriebswirtschaftslehren im Sinne dieser Gliederung

derung beschäftigen sich mit Fragen spezifischer Institutionen (zB Industriebetrieben, Bankbetrieben usw.). Eine eigenständige Steuerberatungsbetriebslehre hat sich, abgesehen von einigen Arbeiten zu diesem Gebiet (*Bertl*, RWZ 1997, 362; *Hübner/Hübner*, Abenteuer Steuerberatung), noch nicht etabliert.

Die Zunahme der zu behandelnden Probleme innerhalb der Institutionen und die Erkenntnis, dass viele Probleme branchenunabhängig sind, haben aufgrund der erforderlichen Spezialisierung zu einer an betrieblichen Funktionen ausgerichteten Gliederung geführt. Im Rahmen spezieller Betriebswirtschaftslehren werden bspw. Führungsfunktionen, Beschaffung, Finanzierung usw. untersucht.

Ordnet man die Teildisziplinen der Betriebswirtschaftslehre anhand dieser beiden Gliederungsaspekte zweidimensional, ist die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre keiner speziellen Ausrichtung zuzuordnen. Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre wird daher von einigen Autoren der allgemeinen Betriebswirtschaftslehre zugerechnet (*Wöhe/Bieg*, Grundzüge der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre 3).

Mittlerweile greift auch eine zweidimensionale Gliederung der Betriebswirtschaftslehre zu kurz. Mit ihr können nicht mehr alle betriebswirtschaftlichen Forschungsschwerpunkte systematisch erfasst werden. Daher wird vorgeschlagen, die Gliederung um eine dritte Dimension zu erweitern. Die Betriebswirtschaftslehre soll gemäß diesen Überlegungen nicht nur institutional und funktional, sondern auch problemorientiert gegliedert werden (*Haberstock/Breithecker*, Einführung in die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre 107).

Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre ist gemäß dem dreidimensionalen Gliederungsschema eine spezielle Betriebswirtschaftslehre, da spezifische steuerliche Probleme aller institutionellen und funktionalen Teilbereiche der Betriebswirtschaft erforscht werden. Auf ähnlicher Grundlage entwickeln sich andere spezielle Betriebswirtschaftslehren, wie zB das E-Business oder Entrepreneurship.

3.2. Abgrenzung zu den Nachbardisziplinen

Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre will gemäß der unter Punkt 2 vorgenommenen Beschränkung des Forschungsfelds die durch Besteuerung verursachten einzelwirtschaftlichen Probleme lösen (*Walden*, DB 1984, 413). Im Sinne der Aufgabenaufteilung innerhalb der Wissenschaft ist eine Abgrenzung zu den Nachbardisziplinen sinnvoll.

Eine breite Ausrichtung der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre ist mit dem Risiko verbunden, dass das Forschungsfeld nicht in der entsprechenden Tiefe behandelt werden kann. Zweck einer Definition des Forschungsbereichs einer Wissenschaftsdisziplin ist die Ermöglichung einer sinnvollen Arbeitsteilung. Allerdings ist die überschneidungsfreie Definition eines Forschungsfelds vor allem für den Bereich der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre schwer möglich (*Walden*, DB 1984, 413). Die Abgrenzung zu den Nachbardisziplinen soll im Folgenden diskutiert werden.

Hinsichtlich des prinzipiellen Betrachtungsobjekts unterscheidet sich die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre nicht von der finanzwissenschaftlichen Steuerlehre und der Steuerrechtswissenschaft. Aufgrund des einheitlichen Betrachtungsobjekts werden diese drei Wissenschaftsdisziplinen unter dem Oberbegriff der „Steuerwissenschaften“ zusammengefasst.

Oechsle beschreibt die Aufgaben der Steuerrechtswissenschaft und der Finanzwissenschaft folgendermaßen (Oechsle, *StuW* 1999, 121):

Die rechtswissenschaftliche Steuerlehre begreift Besteuerung als Abfolge von Rechtsvorgängen. Erkenntnisziel der Steuerrechtswissenschaft ist zu erklären, weshalb an bestimmte Sachverhalte bestimmte steuerliche Konsequenzen gebunden sind. Zur Klärung dieser Fragen werden in den Steuerrechtswissenschaften die klassischen juristischen Methoden angewandt.

Die finanzwissenschaftliche Steuerlehre beschäftigt sich mit dem Phänomen der Steuern aus volkswirtschaftlicher Sicht. Damit steht die Wirkung der Besteuerung auf volkswirtschaftliche Gesamtgrößen im Vordergrund.

Die „Arbeitsteilung“ zwischen den Wissenschaftsdisziplinen der Steuerwissenschaft kann aufgrund desselben Untersuchungsgegenstands nicht immer im Sinne der einzelnen Fachvertreter eingehalten werden.

Aufgrund der Überschneidungen kommt es zu „Fehlern“ in der Arbeitsteilung. Vertreter einer Disziplin mahnen dann die Unzuständigkeit der jeweils anderen Fachvertreter (*Doralt* in *Raupach*, Werte und Wertermittlung im Steuerrecht 149 f) ein. Zusätzlich ergeben sich aufgrund der unterschiedlichen Definitionen in der wissenschaftlichen Sprache immer wieder Missverständnisse, die durch eine interdisziplinäre wissenschaftliche Diskussion nicht gelöst werden können, weil Definitionen dem Forschungszweck dienen und daher keine wahrheitsfähigen Aussagen sind.

Diskutieren bspw Steuerrechtswissenschaftler und Vertreter der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre über das Problem der Doppelbesteuerung, kommen beide Seiten zu einem unterschiedlichen Ergebnis. Dies lässt sich am folgenden Beispiel demonstrieren:

Da die Steuerrechtswissenschaft Besteuerung als Abfolge von Rechtsvorgängen sieht, liegt eine Doppelbesteuerung nur dann vor, wenn derselbe Rechtsvorgang zweimal besteuert wird (VwGH 22. 3. 2001, 2001/16/0018).

Aus der Sicht der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre (und der Finanzwissenschaft) liegt Doppelbesteuerung vor, wenn derselbe wirtschaftliche Sachverhalt mehrfach steuerlich erfasst wird.

Sollen beide Fachbereiche nun die Frage klären, ob die derzeitige Form der Besteuerung von Kapitaleinkünften eine Form der Doppelbesteuerung ist, werden sich unterschiedliche Antworten ergeben.

Aus der Sicht der Steuerrechtswissenschaft ergibt sich kein Problem der Doppelbesteuerung, da der Rechtsvorgang des Zufließens von Kapitalerträgen nicht mit dem Rechtsgrund über den Erwerb des Kapitalstamms identisch ist.

Aus der Sicht der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre stellt sich das Problem differenzierter dar. Wurde der Kapitalstamm aus eigenem Erwerbseinkommen erworben, wurde auf das Erwerbseinkommen bereits einmal im Zuge der Einkommensbesteuerung zugegriffen. Der Tausch Arbeitskraft gegen Entgelt ist ein entgeltlicher Vorgang. Werden die Früchte des aus dem Nettoeinkommen erworbenen Kapitalstamms besteuert, ergibt sich eine Form ökonomischer Doppelbesteuerung.

Sollen auf dieser Grundlage die beiden Fachvertreter in einer Diskussion klären, welche Lösung die richtige ist, wird sich eine lange, aber unergiebigere Diskussion ergeben. Der interessierte Zuhörer kann einzig herausfinden, wer von den Diskutanten wie denkt, also wer welche

Definition als brauchbar erachtet. Das ist aber gleichbedeutend mit der Information, welche Farbe von den zwei möglichen von einem Wissenschaftler präferiert wird.

Solche Diskussionen bringen keine Problemlösung, haben aber in der Vergangenheit immer wieder zu Spannungsverhältnissen zwischen den Disziplinen der Steuerwissenschaft geführt.

Zur unterschiedlichen Definition des Forschungsfelds kommt, dass die jeweilige Wissenschaftsdisziplin die anderen Steuerwissenschaften als Hilfswissenschaften bezeichnet.

Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre verwendet regelmäßig Ergebnisse der Steuerrechtswissenschaften. Diese Ergebnisse stellen den Ausgangspunkt der betriebswirtschaftlichen Überlegungen dar. Aus diesem Blickwinkel ist die Steuerrechtswissenschaft eine Hilfswissenschaft zur Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre.

Das Steuerrecht stellt auf wirtschaftliche Sachverhalte ab. Zur Einordnung dieser Sachverhalte bedient sich die Steuerrechtswissenschaft der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre. In diesem Fall stellt die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre eine Hilfswissenschaft zur Steuerrechtswissenschaft dar.

In letzter Zeit ergeben sich auch zunehmend Abgrenzungsprobleme gegenüber der betrieblichen Finanzwirtschaft. Vertreter dieses Fachs versuchen vermehrt selbst, Steuern in Entscheidungsmodelle mit einzubeziehen (*Wagner*, *StuW* 2004, 237).

Die Zusammenarbeit zwischen den Disziplinen wäre der Schaffung eines steuerlichen Problemlösungspotenzials dienlicher als eine Auseinandersetzung darüber, welche Wissenschaftsdisziplin die Hilfswissenschaft der anderen ist.

In der Steuerpraxis zeigt sich, dass juristische Überlegungen idR überwiegenden Einfluss haben. Ein Anwendungshemmnis für betriebswirtschaftliche Erkenntnisse könnte darin liegen, dass Streitfragen, die zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen bestehen, letztlich durch den Verwaltungs- oder Verfassungsgerichtshof (oder auch den EuGH) gelöst werden. In diesen Institutionen entscheiden Richter. Richter sind Juristen und daher gewohnt, juristisch zu argumentieren (*Rautenberg* in *Siegel*, *Steuertheorie, Steuerpolitik und Steuerpraxis* 216). Liefert die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre zu entscheidenden Fragen zB aufgrund zu hoher Komplexität keine für Juristen verständlichen Argumente, ist diese juristische Dominanz auch durch die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre selbst verschuldet (*Rautenberg* in *Siegel*, *Steuertheorie, Steuerpolitik und Steuerpraxis* 216 f). Die Verwaltungsgerichtsbarkeit vertraut in ihren Verfahren im Gegensatz zu Zivil- und Strafverfahren, bei denen regelmäßig Sachverständige zu spezifischen Fragen bestellt werden, idR auf ihre eigene betriebswirtschaftliche Kompetenz. Dies ist mit der Gefahr verbunden, dass betriebswirtschaftliche Ergebnisse – wenn überhaupt – erst mit einer langen Verzögerung in die Rechtsprechung eingehen.

4. Teilbereiche und Methoden der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre

Erich Pummerer/Sabine Urnik/Sabine Kanduth-Kristen

Mit der Festlegung des Untersuchungsgegenstands ist die Zuordnung von Funktionen zur Wissenschaftsdisziplin verbunden. Welche Methoden im Forschungsprozess zum Einsatz kommen, orientiert sich an den Problemstellungen, die die Wissenschaftsdisziplin zu lösen